

# VD\_OMNI FI.2024.0091 vom 3. Juni 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-06-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2024.0091](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0091)

FR: VD\_OMNI FI.2024.0091 du 3 juin 2025

IT: VD\_OMNI FI.2024.0091 del 3 giugno 2025

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision sur réclamation de l'ACI, refusant la demande de révision du recourant, dont le revenu imposable a été fixé en tenant compte du revenu réalisé par une personne ayant usurpé son identité. Le recourant, qui connaissait déjà l'usurpation d'identité lors de l'imposition ordinaire, devait invoquer cette circonstance dans le cadre d'une réclamation dirigée contre la décision de taxation. Même s'il fallait admettre que la condamnation de l'usurpateur de l'identité du recourant constitue un motif de révision (crime ou délit ayant influencé la taxation), celle-ci serait tardive, le délai ayant commencé à courir lors de la condamnation de l'usurpateur, et non à compter du jugement de libération du recourant, qui avait également été condamné pour complicité de faux dans les certificats. Recours rejeté.

## Erwägungen

### E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

### E. 2

A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera le recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511; arrêts TF 2C\_759/2020 du 21 septembre 2021 consid. 1.1; 2C\_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1).

### E. 3

Le recourant soutient que le jugement du 23 août 2023 constitue un moyen de preuve nouveau, dont l'autorité intimée aurait dû tenir compte pour ouvrir une procédure de révision des décisions de taxation entrées en force. a) Le droit fiscal fédéral et le droit fiscal harmonisé définissent exhaustivement les moyens de droit permettant de revenir sur des décisions et jugements entrés en force (cf. art. 147 ss LIFD et art. 51 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; il s'agit de la révision, de la correction d'erreurs de calculs et de transcription et du rappel d'impôt); il n'y a donc pas de place pour d'autres possibilités ni en

faveur du contribuable ni en faveur du fisc, ce qui exclut en particulier les règles ordinaires sur le réexamen des décisions administratives (cf. ATF 150 II 73 consid. 5.2.3; arrêts TF 2C\_961/2014 du 8 juillet 2015 consid. 3.2; TF 2C\_961/2014 du 4 juin 2015 consid. 2.4.1; TF 2C\_519/2011 du 24 février 2012 consid. 3.3 et les références; ég. TF 2C\_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 3). Le bien-fondé ou non de la décision attaquée sera donc exclusivement apprécié sous l'angle des dispositions spéciales sur la révision fiscale. b) Selon les art. 147 al. 1 LIFD, 51 al. 1 LHID et 203 al. 1 LI, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable notamment lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a) ou lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ou encore lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c). Selon l'art. 147 al. 1 let. a LIFD, précité, une décision ou un prononcé entré en force peut notamment être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts. Ce motif de révision vise à compléter l'état de faits à l'origine de la taxation à réviser, en tenant compte d'éléments découverts ultérieurement. Il faut, selon la lettre de l'art. 147 al. 1 let. a LIFD, que les faits soient "importants" ("erheblich"; "rilevanti"). Tout fait ne constitue donc pas un motif de révision. Pour être important, le fait invoqué comme motif de révision doit être de nature à influencer la décision dans un sens favorable au requérant, ce qu'il incombe à celui-ci de démontrer concrètement. Le fait doit être nouveau, en ce sens qu'il était inconnu, mais qu'il existait déjà au moment de la décision. Il doit ainsi s'agir de faits antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite (faux nova). Les faits et moyens postérieurs à la décision sont donc en principe exclus. S'ils existaient de manière latente dès le début, ils peuvent toutefois justifier une révision en ce qu'ils rétroagissent au jour où la décision a été prise et font apparaître l'appréciation des faits effectuée à cette époque comme inexacte (arrêts TF 9C\_692/2023 du 15 avril 2024 consid. 5.1; 2C\_93/2021 du 9 novembre 2021 consid. 7 et les références). La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD, 51 al. 2 LHID et 203 al. 2 LI). Lorsque les conditions de la révision - qui est une voie de droit extraordinaire - sont réunies, il est possible de revenir sur la décision de taxation, nonobstant l'autorité de chose décidée dont celle-ci est revêtue (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 8 e éd., Zurich 2023, p. 560). Toutefois, le but de la procédure extraordinaire de révision n'est pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire; cette limitation importante à la révision s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (arrêts TF 2C\_962/2019 du 19 février 2020 consid. 5.3; 2C\_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références). c) aa) Le recourant soutient que l'usurpation d'identité dont il a été victime constitue un fait nouveau, justifiant d'entrer en matière sur sa demande de révision. Même s'il avait des doutes à ce sujet lorsque la décision de taxation a été rendue, le recourant relève qu'il n'a pu établir de manière incontestable ce fait qu'à réception du jugement pénal. A supposer que la condamnation de l'usurpateur d'identité soit effectivement un fait important, de nature à constituer un motif de révision, on ne saurait quoi qu'il en soit retenir que le recourant ait fait preuve de la diligence qui peut être raisonnablement attendue de lui. Il ressort en effet du dossier que le recourant était conscient de l'usurpation d'identité lorsqu'il s'est vu notifier

les décisions de taxation. A l'occasion d'un téléphone avec la personne en charge de sa taxation auprès de l'autorité intimée, le recourant a en effet été expressément rendu attentif à la nécessité de former une réclamation s'il entendait contester l'imposition d'un revenu qu'il n'avait pas perçu. Le recourant ne conteste d'ailleurs pas qu'il savait, déjà lorsque la décision de taxation a été rendue à son encontre, qu'un revenu d'activité lucrative dépendante lui avait été imputé à tort. Il lui était alors loisible de déposer une réclamation pour contester la prise en compte de cet élément de revenu. L'autorité intimée a, partant, considéré à juste titre que le recourant ne pouvait pas se prévaloir du motif de révision de l'art. 147 al. 1 let. a LIFD et de son pendant dans la loi cantonale. bb) L'autorité intimée n'a en revanche pas examiné si le motif de révision de l'art. 147 al. 1 let. c LIFD (cf. également art. 203 al. 1 let. c LI) pouvait s'appliquer en l'occurrence. La personne qui a usurpé l'identité du recourant a été en effet condamnée par ordonnance pénale du 24 janvier 2023 pour faux dans les certificats (art. 252 CP), ainsi que pour séjour illégal et exercice d'une activité lucrative sans autorisation (art. 115 al. 1 let. b et let. c LEI). Le fait de commettre un faux dans les certificats est passible d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire. Il s'agit par conséquent d'un délit (cf. art. 10 al. 3 CP), qui constitue en principe un motif de révision des décisions de taxation entrées en force (cf. art. 147 al. 1 let. c LIFD; 203 al. 1 let. c LI). Il convient en outre d'admettre que la commission de ce délit a été causale dans le fait que les éléments de revenus perçus par la personne ayant usurpé l'identité du recourant ont été imposés, à tort, dans le chef du recourant. Les entraves à l'activité de l'autorité de taxation ou de recours doivent en principe avoir été dûment constatées dans une procédure pénale. Au cas où une procédure pénale serait impossible, la preuve de la commission d'un crime ou d'un délit devrait aussi pouvoir être apportée d'une autre manière (Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in Commentaire romand, LIFD, 2 e éd., 2017, n° 9 s. ad art. 147 LIFD; Martin E. Looser, in: Zweifel/Beusch [éd.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4 e éd., 2022, n° 20 ad art. 147 LIFD). Sous l'angle du devoir de diligence, qui s'applique à tous les motifs de révision, il convient toutefois de constater que le recourant disposait d'une connaissance suffisamment certaine des éléments constitutifs de l'infraction pénale motivant sa demande de révision, lorsque la décision de taxation ordinaire a été rendue. Il lui était ainsi loisible d'invoquer, dans le cadre d'une réclamation, le fait qu'une tierce personne avait usurpé son identité et ce faisant, commis l'infraction de faux dans les certificats. Le recourant ne pouvait ainsi se contenter d'attendre de disposer d'un jugement de condamnation avant de déposer sa demande de révision. De son côté, l'autorité fiscale pouvait suspendre la procédure de réclamation jusqu'à droit connu au pénal. Quoi qu'il en soit, même à supposer que l'on admette l'existence d'un motif de révision, la demande formulée par le recourant devrait être rejetée, pour les motifs qui suivent.

#### **E. 4**

a) La demande de révision doit en effet être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé (art. 148 LIFD; art. 204 LI; cf. également dans ce sens, Casanova/Dubey, op. cit., n.5 ad art. 147 LIFD et les références). Ce délai ne commence à courir qu'à partir du moment où le contribuable qui sollicite la révision a obtenu les indices fiables nécessaires à l'établissement de l'existence d'un motif de révision. Pour que la révision soit possible, le demandeur doit donc avoir au moins des chances raisonnables d'obtenir gain de cause (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Tobias F. Rohner, Handkommentar zum DBG, 4 e éd., 2023, n°4 ad art. 148 LIFD). b) En

l'occurrence, le recourant considère que le jugement du 23 août 2023 constitue le dies a quo du délai de 90 jours pour requérir la révision de la décision de taxation. Ce jugement ne concerne toutefois que le recourant, qui s'était opposé à l'ordonnance pénale datée du 24 janvier 2023, le condamnant, aux côtés de D. \_\_\_\_\_, pour complicité de faux dans les certificats. Le recourant était en effet suspecté d'avoir remis les documents d'identité à D. \_\_\_\_\_ contre rémunération. Seul le recourant a toutefois formé opposition à l'ordonnance pénale, D. \_\_\_\_\_ n'ayant pas contesté sa condamnation résultant de la même ordonnance pénale. Il s'ensuit que, pour D. \_\_\_\_\_, l'ordonnance pénale est entrée en force à l'échéance du délai pour former l'opposition, ce que l'autorité pénale a constaté dans une attestation du 3 mars 2023. Dans certaines circonstances, le jugement rendu à l'égard d'un co-inculpé ayant formé opposition peut néanmoins bénéficier à celui qui n'a pas contesté l'ordonnance pénale, en application de l'art. 392 CPP (applicable par renvoi de l'art. 356 al. 7 CPP au tribunal de première instance; ATF 148 IV 265 consid. 2). Cela suppose toutefois que les considérants valent aussi pour les autres personnes impliquées (cf. notamment Yvan Jeanneret/André Kuhn, précis de procédure pénale, 2<sup>e</sup> édition, 2018, n°17033, p. 551). Or, en l'occurrence, les motifs de la libération du recourant ne sont pas transposables à son co-inculpé. On peut certes s'interroger sur le sort qui aurait été réservé à une demande de révision déposée à la suite de l'ordonnance pénale du 24 janvier 2023, le recourant invoquant un délit auquel il était lui-même suspecté d'avoir participé. A ce stade, le recourant pouvait toutefois se prévaloir de la présomption d'innocence, puisqu'il avait formé opposition à l'ordonnance pénale. Le fait qu'il était également inculpé n'a dès lors pas pour conséquence de reporter le début du délai de 90 jours à l'entrée en force du jugement libérant le recourant de sa condamnation. Il s'ensuit que le dies a quo correspond, au plus tard, à l'entrée en force de la condamnation de D. \_\_\_\_\_ le 3 mars 2023. Déposée en l'occurrence le 6 novembre 2023, soit bien au-delà du délai de 90 jours à compter du 3 mars 2023, la demande de révision formulée par le recourant est ainsi tardive. Par substitution de motif, il convient dès lors de confirmer le refus de l'autorité intimée d'entrer en matière sur la demande de réclamation du recourant.

## **E. 5**

Le recourant soutient par ailleurs qu'il devrait être protégé dans sa bonne foi. Il explique qu'il se serait fié aux renseignements communiqués par l'autorité fiscale pour attendre l'issue de la procédure pénale avant de requérir la révision des décisions de taxation. a) Aux termes de l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'État et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi. De ce principe général découle notamment le droit fondamental du particulier à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'État, consacré à l'art. 9 in fine Cst. (ATF 147 IV 274 consid. 1.10.1; 144 IV 189 consid. 5.1; 138 I 49 consid. 8.3.1 et les références citées). Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration. Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu (ATF 146 I 105 consid. 5.1.1; 143 V 341 consid. 5.2.1; 141 I 161 consid. 3.1; 141 V 530 consid. 6.2 et références). Ce principe, qui ne peut

avoir qu'une influence limitée dans les matières - tel le droit pénal et le droit fiscal - dominées par le principe de la légalité lorsqu'il entre en conflit avec ce dernier, suppose notamment que celui qui s'en prévaut ait, en se fondant sur les assurances ou le comportement de l'administration, pris des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice (cf. ATF 150 I 1 consid. 4.1; 131 II 627 consid. 6.1; arrêts 2C\_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1; 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 8.1; 6B\_659/2013 du 4 novembre 2013 consid. 3.1). b) En l'occurrence, le recourant s'appuie sur une note manuscrite, dont le libellé est le suivant: "Dès la réception du jugement pénal: - demande de révision dans les 90 jours - demande de remise si la demande de révision n'aboutit pas Auprès de l'office cantonal d'impôt". D'emblée, on relèvera que cette note ne contient ni la date, ni le nom de la personne qui aurait fourni des indications au recourant. Il n'est dès lors pas possible de vérifier si elle émane bien de l'autorité fiscale compétente. Les informations qui en ressortent ne coïncident en outre pas avec la note figurant au dossier du recourant, qui relate l'entretien téléphonique du 26 août 2020, lors duquel une collaboratrice de l'ACI a invité le recourant à former une réclamation à l'encontre de la décision de taxation, s'il souhaitait contester son bien-fondé. Il n'est ainsi pas possible de déduire de la note manuscrite que le recourant aurait été dissuadé de déposer une réclamation. En outre, le recourant ne peut pas s'appuyer sur ce document pour justifier l'éventuel dépôt tardif de sa demande de révision. Le grief de violation du principe de la bonne foi doit être également rejeté.

## **E. 6**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les frais doivent être mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.